Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7188/2014

Arrêt du 7 avril 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

A._____,
représenté par Maître (…),
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-F).

Faits :

A.
Le 12 décembre 2013, les autorités compétentes françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative indiquant comme personnes concernées en France : "Monsieur A._____ et Madame B._____" et portant sur "l'impôt sur le revenu 2010 (ainsi que) l'impôt sur la fortune 2010, 2011, 2012 et 2013". Elles ont exposé ce qui suit : les deux intéressés font l'objet d'un contrôle fiscal; B._____ a déposé une déclaration à l'impôt sur le revenu en France pour l'année 2010 faisant état de revenus correspondant à une pension alimentaire versée par son conjoint, A._____, qui serait quant à lui domicilié fiscalement au X._____; les éléments en possession des autorités fiscales françaises permettraient de considérer que les époux seraient en fait tous deux domiciliés en France; les pensions seraient versées à partir du compte de l'époux portant le n° (…) ouvert auprès de la banque C._____ à Y._____. Au vu de ces éléments, les autorités françaises demandent à l'AFC les informations suivantes :

1. Les états de fortune au 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 du compte n° (…) et les relevés de ce compte sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 [recte : 2010], précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. La date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus values…) ainsi que la copie du formulaire A concernant ce compte);
2. Les références des autres comptes bancaires dont Monsieur A._____ et Madame B._____ seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droits économiques au sein de la banque. Les comptes bancaires pour lesquels ils disposeraient d'une procuration, ainsi que le formulaire A concernant ces autres comptes;
3. Les états de fortune au 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 ainsi que les relevés pour les comptes visés au point 2) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 [recte : 2010], précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. La date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values…), ainsi que la copie du formulaire A concernant les comptes visés au point 2);
4. La confirmation que Madame B._____ et ou Monsieur A._____ est titulaire d'une carte bancaire sur les comptes visés aux points 1) et 2) et les relevés de ces cartes de crédit.

B.
Par ordonnance du 20 février 2014, l'AFC a requis banque C._____ (ci-après : la banque) de lui fournir les documents et renseignements

demandés. Elle a également prié celle-ci d'informer les personnes concernées "domiciliées à l'étranger" de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans les dix jours, un représentant en Suisse.

C.
Le 28 février 2014, A._____ s'est adressé à l'AFC par l'intermédiaire de son mandataire, soulignant qu'il était domicilié en Z._____, qu'il n'était pas atteignable à l'adresse en France que l'AFC avait indiquée dans son ordonnance du 20 février précédent adressée à la banque C._____ et requérant la consultation de la demande d'entraide et des pièces justificatives y afférentes.

D.
Le 6 mars 2014, la banque a transmis à l'AFC les informations demandées, confirmé que A._____ avait été informé par ses soins de la procédure et indiqué que, s'agissant de B._____, elle n'avait pas pu être informée. Le 20 mars 2014, elle a confirmé à l'AFC avoir suppléé à cette carence. Aucun représentant n'ayant été désigné par B._____ à la suite de cette information, l'AFC lui a imparti, par publication dans la Feuille fédérale le (…), un nouveau délai pour désigner un représentant en Suisse. Vainement.

E.
Le 25 mars 2014, l'AFC s'est adressé à A._____ pour lui indiquer que les autorités françaises avaient expressément demandé que la requête d'assistance administrative soit traitée de manière confidentielle, de sorte que ce document ne lui serait pas transmis. En revanche, elle lui en a communiqué un résumé.

F.
Le 7 août 2014, elle lui a fait part de son intention de transmettre aux autorités requérantes françaises différents renseignements et lui a donné la possibilité de prendre position à ce sujet dans un délai de quinze jours.

G.
Le 12 août 2014, A._____ a requis une prolongation du délai imparti, ce qui lui a été accordé.

H.
Le même jour, l'AFC a rendu une décision concernant B._____, celle-ci y étant désignée comme (seule) personne concernée. Le dispositif en a

été publié dans la Feuille fédérale du (…). Aux termes de ce prononcé, l'AFC a décidé (ch. 1) d'accorder aux autorités françaises l'assistance administrative et (ch. 2) de leur transmettre les informations suivantes, reçues du détenteur d'informations, à savoir la banque C._____ en Z._____, étant précisé que des caviardages ont été effectués dans les documents à transmettre pour protéger des informations non couvertes par la demande :

a. Madame B._____ dispose d'une procuration sur le compte bancaire n° (…);

b. Les états de fortune déterminants pour les 1ers janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 et les extraits du compte bancaire n° (…) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, ainsi que la copie du formulaire A concernant ce compte;

c. Madame B._____ n'est ni titulaire, ni ayant-droit économique d'un autre compte bancaire auprès de la banque C._____;

d. Les avis de débits relatifs à la carte de crédit dont Madame B._____ a été titulaire sur le compte bancaire n° (…).

I.
Le 13 août 2014, A._____ s'est adressé à l'AFC pour souligner qu'il n'était pas – et n'avais jamais été – domicilié en France et qu'il lui était nécessaire de prendre connaissance de la requête d'assistance administrative française pour se défendre utilement. Le 26 août 2014, l'AFC lui a à nouveau communiqué le contenu essentiel de cette demande, sans pour autant lui transmettre le document en tant que tel.

J.
Le 2 septembre, B._____ s'est adressée à l'AFC afin d'obtenir une copie complète de la décision du 12 août précédent. L'AFC y a pourvu le 4 septembre suivant.

K.
Le 9 septembre 2014, A._____ s'est exprimé pour souligner qu'il avait été successivement domicilié au X._____ en 2010, puis en V._____ en 2011 et finalement en Z._____ depuis janvier 2012. Faute de domicile fiscal en France, il ne pouvait être concerné par une demande d'assistance administrative de cet Etat. Sa situation était dès lors bien distincte de celle de B._____ qui était résidente française.

L.
Le 10 septembre suivant, le mandataire de A._____ a informé l'AFC qu'il était désormais également en charge de la défense des intérêts de

B._____. Il a fait savoir que ses deux mandants entendaient former recours contre la décision publiée dans la feuille fédérale le (…) précédent, l'un en sa qualité de personne concernée et l'autre en sa qualité de tiers particulièrement touché.

M.
Le 11 septembre 2014, B._____ a recouru contre ce prononcé. Le même jour, A._____ en a fait de même. Les conclusions de ces deux recours sont identiques, en ce sens qu'elles tendent à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'il soit décidé d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant B._____ et de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues du détenteur d'informations, la banque C._____ en Z._____, comme suit :

a. Madame B._____ dispose d'une procuration sur le compte bancaire n° (…);

b. Madame B._____ n'est ni titulaire, ni ayant-droit économique d'un autre compte bancaire auprès de la banque C._____;

c. Les avis de débits relatifs à la carte de crédit dont Madame B._____ a été titulaire sur le compte bancaire n° (…).

Des caviardages ont été effectués dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises pour protéger les informations non couvertes par la demande.

N.
Ces deux recours ont été enregistrés par le Tribunal administratif fédéral sous les références A-5090/2014 et A-5135/2014. Ces causes ont été instruites séparément et font l'objet d'un arrêt distinct (A-5090/2014).

O.
Par écrit non daté adressé au mandataire de A._____ et reçu par ce dernier le 27 octobre 2014, l'AFC lui a fait savoir – à la suite de sa prise de position du 9 septembre précédent – qu'elle entendait donner suite à la demande d'assistance administrative le concernant et lui a donné la possibilité de s'exprimer sur la transmission des informations qu'elle envisageait dans un délai de cinq jours. A._____ a saisi cette possibilité le 30 octobre suivant, soulignant que le fisc français, dans le cadre du contrôle qu'il avait opéré, avait reconnu que son épouse et lui devaient faire l'objet d'une imposition séparée; pour le surplus, il a réitéré en substance les arguments qu'il avait déjà développés.

P.
Par décision finale du 4 novembre 2014, l'AFC a statué dans la cause relative à A._____, celui-ci y étant désigné comme (seule) personne concernée. Le dispositif en a été publié dans la Feuille fédérale du (…). Aux termes de ce prononcé, l'AFC a décidé (ch. 1) d'accorder aux autorités françaises l'assistance administrative concernant le prénommé et (ch. 2) de leur transmettre les informations suivantes, reçues du détenteur d'informations, à savoir la banque C._____ en Z._____, étant précisé que des caviardages ont été effectués dans les documents à transmettre pour protéger des informations non couvertes par la demande :

- Monsieur A._____ [recte : A._____] est titulaire du compte bancaire n° (…);
- les états de fortune déterminants pour les 1ers janvier 2010, 2011, 2012 et 2013;
- les extraits du compte bancaire n° (…) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010;
- la copie du formulaire A concernant ce compte;
- l'information selon laquelle le prénommé ne possède pas d'autres relations bancaires auprès de la banque C._____;
- l'information selon laquelle le prénommé dispose d'une carte de crédit sur le compte précité;
- les avis de débits relatifs à la carte de crédit en question pour les années 2010 à 2012.

Q.
Le 8 décembre 2014, A._____ (ci-après : le recourant) a déposé un recours contre cette décision, concluant préalablement à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire toutes les demandes d'assistance formulées par la France en lien avec lui et principalement à ce que la décision du 4 novembre 2014 soit annulée et à ce que l'assistance administrative ne soit pas accordée en ce qui le concerne. Il a fait valoir qu'il n'avait jamais été résident de France, qu'il vivait séparément de son épouse – quant à elle domiciliée en France – et était imposé également séparément de celle-ci. Les autorités fiscales françaises auraient reconnu cet état de fait. Les informations demandées par la France ne seraient dès lors pas pertinentes. Il a en outre reproché à l'autorité inférieure une violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où il n'avait pas eu accès à la demande d'assistance administrative.

R.
Dans sa réponse du 16 janvier 2015, l'AFC a contesté toute violation du

droit d'être entendu du recourant – le contenu essentiel de la demande précitée lui ayant été communiqué en mars et en août 2014 et le document lui-même en décembre 2014 – et souligné que les documents et informations destinés à être transmis aux autorités françaises étaient propres à confirmer l'état de fait évoqué dans la demande. S'agissant du domicile du recourant, il conviendrait de s'en tenir au principe de la confiance entre Etats lequel commanderait à se fier aux indications contenues dans la demande. Elle a dès lors conclu au rejet du recours.

S.
Le 5 février 2015, le Tribunal de céans – constatant que l'autorité inférieure avait transmis au recourant, en date du 23 décembre 2014, une copie de la demande d'assistance administrative – a invité ce dernier à produire d'éventuelles observations d'ici le 26 février 2015. A cette date, le recourant a fait savoir qu'il persistait intégralement dans ses conclusions.

T.
Les autres faits et moyens des parties seront évoqués ci-après dans les considérants en droit, dans la mesure où ils sont pertinents.

Droit :

1.
1.1 La nouvelle loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 672.5) est entrée en vigueur le 1er février 2013. Elle prévoit que les dispositions d'exécution fondées sur la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant son entrée en vigueur (cf. art. 24 LAAF). A contrario, les demandes d'assistance déposées après son entrée en vigueur sont donc soumises aux dispositions de celle-ci. En l'occurrence, les autorités françaises ayant adressé la demande d'entraide litigieuse aux autorités suisses le 12 décembre 2013, la LAAF est applicable.

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'AFC étant une autorité au

sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 19 al. 5 LAAF). Pour autant que la LAAF ou la LTAF n'en disposent pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.3 Posté le 8 décembre 2014, alors que la décision attaquée est datée du 4 novembre 2014, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme et de contenu de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

1.4 Le recourant, directement visé par le dispositif de la décision attaquée, a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 19 al. 2 LAAF, art. 48 PA). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.5 Le Tribunal administratif fédéral jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd. 2013, ch. 1135).

1.6 Le recourant s'oppose à toute transmission d'informations le concernant à l'autorité requérante française. L'intégralité du dispositif de la décision attaquée est dès lors litigieuse.

1.7 En premier lieu, le recourant fait valoir une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.; art. 15 al. 1 LAAF), grief de nature formelle qu'il convient de traiter d'emblée à mesure que sa violation suffit à entraîner l'annulation de la décision attaquée et le renvoi à l'autorité inférieure (cf. par exemple, en matière d'assistance administrative, arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1). Il n'aurait en effet pas reçu en temps utile un exemplaire de la demande d'assistance administrative internationale. Le Tribunal de céans relève sur la base du dossier que ce document lui a été remis par l'autorité inférieure le 23 décembre 2014. La conclusion préalable du recourant, tendant à la production de cette demande, a ainsi été satisfaite. Certes, cette date est ultérieure au dépôt du recours. Toutefois, le recourant a pu déposer des observations ultérieurement. Par pli du 26 février 2015, le recourant a simplement

déclaré persister intégralement dans ses conclusions, marquant explicitement qu'il n'avait pas d'autres observations à formuler. Le Tribunal retient donc que – si même il y avait eu violation du droit d'être entendu, ce qui n'est pas certain – cette violation devrait certainement être considérée comme guérie dans le cadre de la procédure de recours (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4). Le Tribunal de céans peut toutefois se dispenser d'aller plus loin dans ces considérations, par économie de procédure, compte tenu des conclusions auxquels il parvient à l'issue du présent arrêt.

1.8 Dans les considérants suivants, le Tribunal de céans évoquera tout d'abord les conditions dans lesquelles l'assistance administrative en matière fiscale peut être accordée, en s'attachant à décrire les conditions matérielles et formelles de l'entraide lesquelles définissent les éléments qui peuvent être échangés entre Etats (consid. 2 ci-dessous); il ne rappellera en revanche pas la procédure à suivre dans chaque Etat pour répondre à la demande d'entraide, le cas d'espèce pouvant être résolu à la lumière des seules considérations qui figurent ci-après.

2.

2.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la France est régi par la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91; ci-après : CDI-F). La CDI-F est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012 [ci-après: Modèle CDI OCDE, respectivement : OCDE, Commentaire], ch. 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI-F est complétée par un Protocole additionnel du même jour (ci-après : le Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.934.91).

La teneur actuelle de la CDI-F et de son Protocole additionnel résulte d'un Avenant conclu le 27 août 2009 (cf. RO 2010 5683). Les dispositions ainsi modifiées s'appliquent en particulier aux demandes d’échange de renseignements qui concernent toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l’année qui suit immédiatement la date à laquelle il a été signé (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant). Les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1er janvier 2010 et couvrent la présente

procédure, puisque celle-ci a été initiée le 12 décembre 2013 et qu'elle porte sur la période du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2013.

2.2

2.2.1 Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-F, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

Le chiffre XI du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement.

2.2.2 Selon le ch. XI du Protocole additionnel :

> La référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» [contenue à l'art. 28 par. 1 CDI-F susmentionné] a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Cette disposition reprend le Commentaire de l'art. 26 Modèle CDI OCDE. Il ressort en particulier de celui-ci que les termes "nécessaires", "vraisemblablement pertinents" ou tout simplement "pertinents", que l'on trouve alternativement dans les différentes CDI, possèdent ici le même sens et que les Etats sont libres de choisir la formulation qui leur convient, le champ d'application de l'article en question ne devant pas en être modifié. Certains auteurs soulignent que la formulation actuelle du modèle (qui vise les renseignements "vraisemblablement pertinents") témoigne de la volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements (cf. XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune :

Commentaire, 2014 [ci-après: Modèle de Convention OCDE: Commentaire], ch. 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL ENGELSCHALK, in : Vogel/Lehner [éd.] Doppelbesteuerungsabkommen […] : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5e éd., Munich 2008 [ci-après: DBA Kommentar], ch. 34 ad art. 26 Modèle OCDE).

Fondamentalement, les renseignements pertinents pour l'application interne de la législation d'un Etat concernent toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer l'un de ses contribuables (cf. OBERSON, in : Modèle de Convention OCDE: Commentaire, ch. 41 ad art. 26; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2011, p. 149). La notion de pertinence vraisemblable implique deux choses. D'un point de vue matériel, la demande doit porter sur un état de fait concret et répondre à un but précis, qui est soit d'appliquer une CDI, soit d'assurer l'imposition dans l'Etat requérant. D'un point de vue formel, l'autorité requérante doit délimiter de manière suffisamment précise l'objet de la requête et son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier que les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal recherché (cf. OBERSON, in : Modèle de Convention OCDE: Commentaire, ch. 36 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

Ces exigences doivent toutefois être interprétées de manière souple. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral a retenu, en lien avec des requêtes d'entraide liées à des soupçons de fraude fiscale, qu'il suffit que les documents requis soient de nature à servir l'avancement de l'enquête (cf. arrêts du TAF A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4; A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4). En d'autres termes, il suffit, pour que l'entraide doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. ENGELSCHALK, in : DBA Kommentar, ch. 57 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

En résumé, la notion de pertinence vraisemblable doit permettre un échange d'informations aussi large que possible, les cas de fishing expeditions étant réservés, et il suffit que l'utilité des renseignements demandés soit raisonnablement envisageable (cf. ERNST CZAKERT, in : Schönfeld/Ditz [éd.] Doppelbesteuerungsabkommen : Kommentar, Cologne 2013, ch. 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). Cette possible utilité doit ressortir de la demande d'entraide elle-même (cf. ATF 128 II 407 consid. 6.3.1; arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.2;

A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 3.2; A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2; A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

2.2.3 Dans un arrêt A-3294/2014 du 8 décembre 2014, le Tribunal de céans a indiqué de quelle manière s'analysait la notion de pertinence vraisemblable, lorsque la personne concernée par la demande d'assistance administrative était imposée ailleurs qu'en France de manière illimitée. Il a rappelé que le système des conventions de double imposition n'excluait nullement qu'une personne puisse être assujettie dans plusieurs pays sur différents éléments de revenus, un cas de double imposition n'étant alors pas réalisé. Il a ensuite évoqué le mécanisme prévu à l'art. 27 CDI-F pour la résolution des cas dans lesquels un contribuable se trouverait confronté à une situation de double imposition, dont en particulier les conflits de résidence et rappelé que – selon le Commentaire de l'OCDE – un Etat pouvait demander des renseignements à un autre Etat lorsque ceux-ci sont nécessaires pour mettre en œuvre cette procédure (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.2). Il en a déduit qu'un Etat ne pouvait exciper du fait qu'il impose déjà une personne pour refuser par principe à un autre Etat le droit de taxer cette même personne, ni rejeter d'emblée une demande d'entraide sous prétexte que la personne concernée paierait déjà des impôts chez lui (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.3). Cela étant, le fait qu'une personne soit imposée de manière illimitée ailleurs qu'en France exige des autorités helvétiques une attention particulière quant aux arguments soulevés par l'autorité requérante pour justifier la présence d'un autre domicile fiscal principal qui serait, implicitement, préférable (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.4). Ces considérations ont justifié – dans l'arrêt en question – un rejet de la demande d'assistance administrative, vu les indications sommaires données par la France sur les motifs pour lesquels elle estimait que les personnes en question étaient domiciliées sur son sol. Les renseignements demandés par la France n'apparaissaient pas vraisemblablement pertinents, faute de précision quant aux motifs qui justifieraient de ne pas tenir compte du domicile fiscal en Z._____ des personnes en question (cf. arrêt précité, consid. 3.2.5).

Plus récemment, le Tribunal de céans a rappelé que – en présence d'un domicile fiscal dans un autre pays que la France – cette dernière devait justifier, ne serait-ce que sommairement, pourquoi elle contestait le domicile reconnu dans un autre Etat ou pourquoi elle estimait que la personne concernée dispose d'un domicile limité sur son sol. A défaut, les renseignements demandés n'apparaissent pas vraisemblablement pertinents pour la perception des impôts français, la principale condition de l'entraide n'est pas remplie et la requête d'assistance, affectée d'une

lacune manifeste, se révèle irrecevable (cf. arrêt du TAF A-7249/2014 et A-7342/2014 du 20 mars 2015 consid. 7 et 9).

2.2.4 Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'entraide sont réglées au ch. XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :

a) le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne (date de naissance, état civil…);

b) la période visée par la demande;

c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Le ch. XI du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, même si elles ne doivent pas entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

2.2.5 L'art. 7 LAAF pose certaines limites aux demandes d'entraide abusives. Cette disposition prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes :

a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves [cf. la problématique des fishing expeditions; consid. 4.2.2 ci-dessus];

b. elle porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable;

c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

2.2.6 Les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause. (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1 et 4.3.3; 126 II 409 consid. 4; 107 Ib 264 consid. 4b; arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5; A-5390/2013 du 6 janvier 2014 consid. 5.2.2; A-6475/2012 du 2 mai 2013

consid. 3.2; A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.2.3; A-6242/2011 du 11 juillet 2011 consid. 11.4, A-6925/2010 du 1er juillet 2011 consid. 2.4; A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5).

S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière]; 125 II 250 consid. 5b; 117 Ib 64 consid. 5c; 116 Ib 96 consid. 4c; arrêts du TAF A-6989/2014 du 25 février 2015 consid. 3.1.3; A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3; A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5; A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 2.3.3; A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e éd. 2009, p. 276 ch. 295).

3.
Pour résoudre le présent litige, il s'agit de se demander si les conditions matérielles et formelles de l'entraide, telles qu'elles résultent des accords applicables et de l'art. 7 LAAF, sont remplies.

3.1 Du point de vue formel, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative remplit les réquisits précédemment énoncés (consid. 2.2.3 ci-avant). En effet, conformément au ch. XI du Protocole additionnel à la CDI-F, ladite demande mentionne le nom et l'adresse du recourant (même si cette adresse est contestée par le recourant) au titre de personne concernée (au même titre d'ailleurs que son épouse), la période visée par la demande (du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2013), une description des renseignements recherchés, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (i.e. la taxation du recourant en France) ainsi que le nom du détenteur de renseignements, à savoir la banque C._____.

3.2 Sur un plan matériel, il en va tout autrement. En effet, la condition relative à la pertinence vraisemblable des informations que l'autorité

requérante française demande, respectivement que l'autorité inférieure entend transmettre, fait clairement défaut.

Le recourant est domicilié fiscalement aux W._____, en Z._____, et y est imposé de manière illimitée depuis le 1er janvier 2012 (cf. le courrier du Service des migrations de U._____ et la décision de taxation 2012). Auparavant, il affirme avoir été domicilié successivement au X._____ en 2010 et en V._____ en 2011. Ceci apparaît crédible sur la base des pièces qu'il a déposées, à savoir sa déclaration d'impôt au X._____, pays dont il est ressortissant, remontant à 2010 et une carte de résident espagnol accordée le 12 juillet 2011. L'attestation de la commune des W._____ qu'il a produite confirme par ailleurs qu'il y a pris domicile le 1er janvier 2012 en provenance de T._____ (V._____). Le contrat de bail qu'il a conclu pour un appartement de 165 m^2 aux W._____, également versé au dossier, a débuté le 1er octobre 2011. Ces éléments concordent dès lors avec ses déclarations et rien ne laisse supposer que l'authenticité des documents produits doive être remise en cause (cf. pièces 2-8 annexées au recours).

L'autorité requérante française affirme, dans la demande d'assistance administrative, que "les éléments en possession des services fiscaux français permettent de considérer que ce contribuable et son épouse sont domiciliés en France". Toutefois, aucun des éléments dont il s'agirait n'est indiqué. Le simple fait que B._____ soit, pour sa part, domiciliée en France, ne fait pas naître la présomption qu'il en irait de même du recourant : ce dernier a indiqué qu'ils vivaient séparément et les éléments au dossier accréditent ces affirmations; notamment, la banque s'est adressée au recourant à son domicile des W._____ pour l'informer de la procédure (cf. pièce 17 annexée au recours). La demande d'assistance administrative française indique par ailleurs elle-même que le recourant verse une pension alimentaire à son épouse et, à lire la correspondance échangée entre l'autorité fiscale française et l'épouse (cf. pièces 13 ss annexées au recours), il n'apparaît en définitive pas que le domicile séparé du recourant soit contesté par l'Etat requérant. Au contraire, tout porte à croire que les autorités requérantes françaises avaient connaissance de l'absence de résidence française du recourant, bien avant de déposer leur demande d'assistance administrative du 12 décembre 2013 (cf. pièce 15 annexée au recours, p. 4). Or, dans une telle circonstance, la demande d'assistance en cause apparaît non seulement fondée sur un état de fait erroné, mais contrevient en outre au principe de subsidiarité régissant l'assistance administrative en matière fiscale (cf. ch. XI du Protocole additionnel).

En définitive, la demande d'assistance administrative est ainsi dépourvue de tout élément accréditant un quelconque domicile fiscal du recourant en France. De deux choses, l'une : soit la France a pu établir au moyen d'une enquête menée par ses services fiscaux que le recourant est effectivement domicilié sur son territoire et alors elle aurait dû être en mesure de fournir des informations précises sur les éléments qui lui permettaient de considérer que le domicile en Z._____ du recourant devait céder le pas à une résidence en France; soit elle n'a que des doutes légitimes sur ce point et alors elle pouvait demander l'entraide pour éclaircir la situation. Dans ce cas cependant, seuls des renseignements vraisemblablement pertinents par rapport à cette problématique pouvaient être requis (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.2.4.5 et consid 2.2.3 ci-avant). Or, les renseignements qui sont requis ici n'ont rien à voir avec une possible domiciliation en France : il s'agit de documents bancaires. Il apparaît ainsi que les renseignements demandés ne sont pas vraisemblablement pertinents au sens décrit plus haut pour la perception des impôts français.

S'agissant d'une description erronée ou incomplète des faits sur un point essentiel, on ne se trouve pas en présence d'un simple manque de précision de la requête qui pourrait être comblé par les autorités françaises à la demande de l'AFC (cf. art. 6 al. 3 LAAF), de sorte que la requête d'assistance de la France est irrecevable (cf. dans ce sens, arrêt du TAF A-7249/2014 et A-7342/2014 du 20 mars 2015 consid. 9).

Certes, les relations entre Etats sont basées sur le principe de la bonne foi, de sorte que les faits présentés par l'Etat requérant ne doivent pas être remis en cause en l'absence d'indices clairs allant dans un sens inverse. Cela étant, ce principe ne vaut que dans la mesure où la demande ne contient pas de lacune ou de contradiction manifeste (cf. arrêt du TF 2A.567/2001 du 15 avril 2002 consid. 4.1; arrêts du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 9; A-7249/2014 et A-7342/2014 du 20 mars 2015 consid. 8; A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 3.3 [non définitif], A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2). Or tel est précisément le cas en l'espèce, la demande d'assistance administrative contenant une lacune de ce genre. Ce principe ne change dès lors rien aux conclusions suivantes.

Il s'ensuit que la principale condition de l'entraide n'est pas remplie. Le recours s'avère dès lors bien fondé et la décision attaquée doit être annulée.

4.

4.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). En l'espèce, bien qu'elle succombe, l'autorité inférieure ne peut se voir mettre de frais à charge (art. 63 al. 2 PA). Quant au recourant, il obtient gain de cause, de sorte qu'il n'a pas de frais de procédure à supporter et que l'avance de frais versée par Fr. 7'500.- lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (cf. également art. 7 ssdu règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurrence, le recourant qui obtient gain de cause et est représenté par un avocat, a droit à des dépens. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 5'000.-, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité, ainsi que de sa connexité avec les procédures A-5090/2014 et A-5135/2014.

(le dispositif est indiqué à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision finale de l'autorité inférieure du 4 novembre 2014 est annulée.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 7'500.- versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 5'000.- au recourant à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :	La greffière :
Marie-Chantal May Canellas	Sara Friedli

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :